Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 9 de febrero de 2017 *

«Procedimiento prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Nacional de un Estado miembro que percibe ingresos en el territorio de dicho Estado miembro y en el de un Estado tercero, mientras que reside en otro Estado miembro — Ventaja fiscal destinada a tener en cuenta su situación personal y familiar»

En el asunto C-283/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 22 de mayo de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de junio de 2015, en el procedimiento entre

**X**

y

**Staatssecretaris van Financiën,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. E. Regan, J.-C. Bonichot (Ponente), C.G. Fernlund y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de junio de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de X, por los Sres. B. Dieleman, A.A.W. Langevoord y T.C. Gerverdinck, belastingadviseurs;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y M. Noort, en calidad de agentes, asistidas por el Sr. J.C.L.M. Fijen, expert;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

— en nombre del Gobierno austriaco, por las Sras. C. Pesendorfer y E. Lachmayer y el Sr. F. Koppensteiner, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, la Sra. M. Rebelo y el Sr. J. Martins da Silva, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, C. Meyer-Seitz y U. Persson, los Sres. E. Karlsson y L. Swedenborg y la Sra. N. Otte Widgren, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. M. Holt, en calidad de agente, asistido por el Sr. R. Hill, Barrister;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2016;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las «disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación».

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre X y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) relativo a la decisión de la administración tributaria neerlandesa de no permitirle deducir los «rendimientos negativos» procedentes de una vivienda de su propiedad situada en España.

### Marco jurídico

3 El artículo 2.3 de la Wet Inkomstenbelasting 2001 (Ley del impuesto sobre la renta de 2001; en lo sucesivo «Ley de 2001») dispone:

«El impuesto sobre la renta grava los siguientes rendimientos percibidos por el contribuyente dentro del año natural:

a) los rendimientos imponibles procedentes del trabajo o de una vivienda;

b) los rendimientos imponibles procedentes de una participación de capital importante, y

c) los rendimientos imponibles procedentes de ahorros e inversiones.»

4 El artículo 2.4 de la Ley de 2001 establece:

«1. Los rendimientos imponibles procedentes del trabajo o de la vivienda se determinarán:

a) en el caso de los contribuyentes nacionales: con arreglo a las disposiciones del capítulo 3,

b) en el caso de los contribuyentes extranjeros: con arreglo a las disposiciones de la sección 7.2 […]».

5 A tenor del artículo 2.5 de la Ley de 2001:

«1. El contribuyente nacional que sólo resida en los Países Bajos durante una parte del año natural y el contribuyente extranjero que resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado tercero determinado por decisión ministerial con el que el Reino de los Países Bajos haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición que prevea el intercambio de información, y que estén sujetos al impuesto en dicho Estado miembro o en dicho tercer Estado, podrán optar por el régimen fiscal que la presente Ley prevé para los contribuyentes nacionales. […]

[…]»

6 De conformidad con el artículo 3.120, apartado 1, de la Ley de 2001, los residentes en los Países Bajos pueden deducir los «rendimientos negativos» procedentes de una vivienda de su propiedad situada en los Países Bajos.

7 Con arreglo al artículo 7.1, letra a), de la Ley de 2001, el impuesto grava los rendimientos imponibles procedentes del trabajo y de la vivienda en los Países Bajos percibidos en el año natural.

8 En virtud del artículo 7.2, apartado 2, letras b) y f), de la Ley de 2001, forman parte de los rendimientos imponibles procedentes del trabajo y de la vivienda el salario imponible percibido por un trabajo realizado en los Países Bajos y, en su caso, los rendimientos imponibles procedentes de una vivienda en propiedad situada en los Países Bajos.

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

9 En virtud de la Ley de 2001, el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los Países Bajos no sólo grava los rendimientos del trabajo, sino también los rendimientos «procedentes de la vivienda». Cuando esta vivienda se tiene «en propiedad», se entiende que confiere unas «ventajas», que se calculan aplicando un porcentaje al valor de la misma. De estas «ventajas» se restan los gastos deducibles, entre ellos, los intereses y gastos inherentes a las deudas contraídas para adquirir la vivienda. Si tales gastos son superiores a las «ventajas», el contribuyente tiene «rendimientos negativos».

10 Este era, en 2007, el caso de X, nacional neerlandés, por lo que se refiere a su vivienda situada en España.

11 En ese mismo ejercicio fiscal, los rendimientos de la actividad profesional de X consistieron en unas sumas abonadas por dos sociedades en las que tenía unas participaciones mayoritarias, una con sede en los Países Bajos y otra en Suiza. Los rendimientos de origen neerlandés representaron el 60 % de sus ingresos globales imponibles y los de origen suizo el 40 %. X no percibió ingreso alguno en España ni en el año 2007 ni a lo largo de los cuatro años siguientes, al término de los cuales dejó de residir en España.

12 Según los convenios fiscales bilaterales aplicables, los ingresos de fuente suiza se gravaron en Suiza y los de fuente neerlandesa en los Países Bajos.

13 En cuanto a su tributación en este último Estado miembro, X optó, en un primer momento, por ser asimilado a los contribuyentes residentes, con arreglo a lo previsto en el artículo 2.5 de la Ley de 2001, lo cual tenía por efecto que quedaba sometido a una obligación fiscal ilimitada en los Países Bajos. Por este motivo, la administración tributaria neerlandesa tuvo en cuenta los «rendimientos negativos» correspondientes a su vivienda situada en España.

14 Ahora bien, la cuota tributaria así calculada era superior a la que X habría tenido que abonar si no hubiera optado por la asimilación a los contribuyentes residentes, lo cual habría significado que habría tributado en Suiza por los ingresos percibidos en dicho Estado, es decir, por el 40 % del total de sus ingresos, y si, además, hubiera sido autorizado a deducir íntegramente los «rendimientos negativos» procedentes de la vivienda de su propiedad en España.

15 X revocó su opción por la asimilación e impugnó la liquidación ante los tribunales neerlandeses, alegando que las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de libre circulación debían interpretarse en el sentido de que permiten que los contribuyentes no residentes deduzcan los «rendimientos negativos» correspondientes a su vivienda en propiedad sin tener que optar, para conseguirlo, por una asimilación a los contribuyentes residentes.

16 Después de que el rechtbank te Haarlem (Tribunal de Primera Instancia de Haarlem, Países Bajos) y el gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Ámsterdam, Países Bajos) desestimaran sus demandas, X interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos).

17 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca del alcance de la jurisprudencia nacida de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), habida cuenta de que, contrariamente a la situación de hecho que prevalecía en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, X no percibe la totalidad o la cuasi totalidad de los ingresos familiares en un único Estado miembro, distinto de su Estado de residencia, competente para gravar tales ingresos y que podría, así, tener en cuenta su situación personal y familiar. En efecto, la situación de X se caracteriza por el hecho de que, en la fecha que debe tomarse en consideración para calcular su impuesto sobre la renta, X residía en España, donde no obtenía ingresos, y percibía sus ingresos en parte en los Países Bajos, en un 60 %, y en parte en Suiza, en un 40 %.

18 Según el órgano jurisdiccional remitente, las sentencias de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), y de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282), podrían interpretarse en el sentido de que el Estado miembro de ejercicio de la actividad debe siempre tener en cuenta la situación personal y familiar del interesado si el Estado miembro de residencia no puede hacerlo. Pues bien, así ocurre en el asunto principal, ya que X no obtuvo ningún ingreso en España durante el ejercicio fiscal de que se trata.

19 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones del Tratado FUE en materia de libre circulación en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un ciudadano de la Unión que reside en España y cuyos rendimientos profesionales son gravados en aproximadamente un 60 % por los Países Bajos y en aproximadamente un 40 % por Suiza no puede deducir de sus rendimientos profesionales gravados por los Países Bajos los rendimientos negativos correspondientes a su vivienda situada en España, de la que es propietario y que ocupa personalmente, aunque obtenga en el Estado de residencia, a saber, en España, unos ingresos tan bajos que los rendimientos negativos antes citados no pueden dar lugar a una reducción fiscal en el Estado de residencia en el ejercicio en cuestión?

2) a) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿cada Estado en el que el ciudadano de la Unión obtenga una parte de sus ingresos debe tener en cuenta la totalidad de los rendimientos negativos antes mencionados? ¿O bien esta obligación únicamente se aplica a uno de los Estados en los que aquél ejerza una actividad profesional? En caso de respuesta afirmativa, ¿a

cuál? ¿O bien cada uno de los Estados en el que dicho ciudadano ejerza su actividad profesional (distintos del Estado de residencia) debe permitir la deducción de una parte de dichos rendimientos negativos? En tal supuesto, ¿cómo debe determinarse la parte deducible?

b) ¿Resulta en este contexto decisivo en qué Estado miembro se realiza efectivamente el trabajo, o bien lo decisivo es saber qué Estado miembro es competente para gravar los rendimientos de ese trabajo?

3) ¿Debe darse una respuesta diferente a la segunda cuestión si uno de los Estados en los que el ciudadano de la Unión obtiene sus ingresos es la Confederación Suiza, que no es un Estado miembro de la Unión Europea ni tampoco forma parte del Espacio Económico Europeo?

4) ¿En qué medida resulta pertinente en este contexto determinar si la legislación del Estado de residencia del contribuyente (en el caso de autos, el Reino de España) le permite deducir los intereses hipotecarios de su vivienda propia, así como compensar las pérdidas fiscales derivadas de ello en el ejercicio en cuestión con eventuales ingresos procedentes de dicho Estado en ejercicios posteriores?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### *Sobre la libertad de circulación aplicable*

20 Con carácter preliminar, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente no precisa a la luz de qué libertad de circulación debería examinarse una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal.

21 Sin embargo, de los autos del asunto ante el Tribunal de Justicia se desprende que X controla y dirige, a través de una participación mayoritaria, la actividad de las sociedades establecidas en los Países Bajos y Suiza cuyos beneficios intenta compensar con los «rendimientos negativos» correspondientes a la vivienda de su propiedad en España.

22 Pues bien, según reiterada jurisprudencia, la libertad aplicable a un residente de un Estado miembro, sea cual sea su nacionalidad, que sea titular de una participación en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le permita desarrollar una influencia efectiva en las decisiones de esa sociedad y determinar sus actividades es la libertad de establecimiento (sentencia de 18 de diciembre de 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, apartado 21).

23 Por consiguiente, la normativa nacional controvertida en el litigio principal debe examinarse bajo el prisma del artículo 49 TFUE.

### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

24 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro cuya legislación tributaria permite la deducción de los «rendimientos negativos» correspondientes a una vivienda deniegue esta deducción a un trabajador por cuenta propia no residente cuando éste percibe en el territorio de este Estado miembro el 60 % de sus ingresos totales, y no percibe en el territorio del Estado miembro donde se encuentra su vivienda ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente.

25 Para responder a esta cuestión procede recordar, con carácter preliminar, que las reglas fiscales de Derecho nacional deben respetar el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades garantizadas por los Tratados, entre las cuales figura la libertad de establecimiento reconocida por el artículo 49 TFUE (véase, por analogía, la sentencia de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282, apartado 47).

26 La toma en consideración de los «rendimientos negativos» derivados de un bien inmueble situado en el Estado miembro donde el contribuyente haya elegido domicilio constituye una ventaja fiscal relacionada con la situación personal del interesado, que sirve para apreciar su capacidad contributiva global (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 19 y jurisprudencia citada).

27 Por consiguiente, en la medida en que la normativa de un Estado miembro priva a los contribuyentes no residentes de la posibilidad de deducir tales «rendimientos negativos», mientras que los contribuyentes residentes disponen de tal posibilidad, esta normativa trata de un modo menos favorable a los primeros que a los segundos.

28 En consecuencia, procede examinar si el criterio de la residencia establecido en la normativa controvertida en el litigio principal tiene carácter discriminatorio.

29 A este respecto, debe recordarse que sólo puede existir discriminación si se aplican normas distintas a situaciones comparables o si se aplica la misma norma a situaciones diferentes (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 30, y de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 21).

30 En materia de impuestos directos, los residentes y los no residentes no se hallan, por lo general, en situaciones comparables, ya que los rendimientos percibidos en el territorio de un Estado miembro por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva personal de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 31 y 32, y de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 22).

31 En consecuencia, el Tribunal de Justicia estimó, en el apartado 34 de su sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar (véase también la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 23).

32 Sólo podría existir discriminación entre residentes y no residentes en el sentido del Tratado FUE si, pese a su residencia en Estados miembros diferentes, se comprobara que, con respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas categorías de contribuyentes se hallan en una situación comparable (véase la sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, apartado 26).

33 Éste es el caso, en particular, cuando un contribuyente no residente no percibe ingresos significativos en su Estado miembro de residencia y obtiene lo esencial de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en otro Estado miembro, de manera que el Estado miembro de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de su situación personal y familiar (véanse, en

particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 36; de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, apartado 61, y de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 25).

34 En tal caso, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de un no residente que percibe en un Estado miembro distinto del de su residencia lo esencial de sus ingresos y la cuasi totalidad de sus ingresos familiares no se tiene en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo (sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 38; de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, apartado 31, y de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 26).

35 En el apartado 34 de la sentencia de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), el Tribunal de Justicia precisó que el alcance de la jurisprudencia recordada en los apartados 27 a 32 de la presente sentencia se extiende a todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente que no son concedidas ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo de un trabajador (sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 27).

36 En el contexto de la libertad de establecimiento, cabe extender el alcance de esa jurisprudencia a las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva que no pueden concederse ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro donde el trabajador por cuenta propia ejerce su actividad (sobre la aplicabilidad a la libertad de establecimiento de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, inicialmente referida al ámbito de la libre circulación de los trabajadores, véanse las sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, y de 28 de febrero de 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Así pues, con respecto a unas ventajas fiscales de esta índole destinadas a determinar, en función de las normas propias de la legislación nacional examinada, la capacidad contributiva del contribuyente, como las normas controvertidas en el litigio principal, que gravan el rendimiento ficticio obtenido de una vivienda en propiedad y permiten a la vez la deducción de los gastos correspondientes a dicha vivienda, el mero hecho de que un no residente haya percibido unos ingresos en el territorio del Estado miembro donde ejerce su actividad en condiciones más o menos similares a las de los residentes de dicho Estado no basta para hacer que su situación sea objetivamente comparable a la de estos últimos.

38 En efecto, para considerar que existe tal comparabilidad objetiva es preciso además que, debido a la obtención por ese no residente de lo esencial de sus ingresos fuera del territorio de su Estado miembro de residencia, este Estado no pueda concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar (véase, por analogía, la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 28).

39 Cuando un no residente percibe el 60 % de todos sus ingresos mundiales en el territorio de un Estado miembro en el que ejerce parte de su actividad, nada permite considerar que, únicamente por este motivo, su Estado miembro de residencia no pueda tomar en consideración todos sus ingresos y su situación personal y familiar. La situación sólo sería distinta si se comprobara que el interesado no ha percibido en el territorio de su Estado miembro de residencia ningún ingreso, o sólo unos ingresos tan modestos que ese Estado no puede concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar.

40 Pues bien, éste parece ser el caso de X, ya que de los autos del asunto ante el Tribunal de Justicia se desprende que durante el ejercicio fiscal controvertido en el litigio principal no percibió ningún ingreso en el territorio de su Estado miembro de residencia, a saber, el Reino de España.

41 Dado que la situación personal y familiar de X no pudo ser tomada en consideración ni por este último Estado miembro ni por el Estado miembro en cuyo territorio percibió el 60 % del total de los ingresos de su actividad, a saber, el Reino de los Países Bajos, es preciso declarar que X sufrió una discriminación en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 27 a 32 de la presente sentencia.

42 Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que X haya percibido el resto de sus ingresos del mismo ejercicio en el territorio de un Estado que no es el Reino de los Países Bajos ni el Reino de España. Como ha señalado el Abogado General en los puntos 47 a 53 de sus conclusiones, el hecho de que el contribuyente perciba la mayor parte de sus ingresos en el territorio, no de uno, sino de varios Estados distintos de su Estado miembro de residencia, es irrelevante para la aplicación de los principios derivados de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). En efecto, el criterio determinante sigue siendo el de que el Estado miembro se vea en la imposibilidad de tomar en consideración, a efectos fiscales, la situación personal y familiar de un contribuyente por falta de ingresos imponibles suficientes, mientras que esa toma en consideración es posible en otro lugar donde el contribuyente obtiene ingresos suficientes.

43 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la primera cuestión que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro cuya legislación tributaria permite la deducción de los «rendimientos negativos» correspondientes a una vivienda deniegue esta deducción a un trabajador por cuenta propia no residente cuando éste percibe en el territorio de este Estado miembro el 60 % de sus ingresos totales y no percibe en el territorio del Estado miembro donde se encuentra su vivienda ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente.

### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

44 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende averiguar, en esencia, si la prohibición derivada de la respuesta a la primera cuestión se aplica únicamente al Estado miembro en cuyo territorio el contribuyente percibe el 60 % de sus ingresos totales, o si afecta también a cualquier otro Estado miembro en cuyo territorio el contribuyente no residente perciba ingresos imponibles que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente, y con arreglo a qué criterios de reparto. Asimismo, el tribunal remitente se pregunta si el concepto de «Estado miembro de actividad» se refiere al Estado miembro en cuyo territorio se ejerce concretamente una actividad o al Estado miembro que es competente para gravar los rendimientos de una actividad.

45 Para responder a la segunda parte de esta segunda cuestión, basta con recordar que la jurisprudencia recordada en el marco de la respuesta a la primera cuestión tiene por finalidad la toma en consideración de la situación personal y familiar del contribuyente a través de una ventaja fiscal, esto es, un menor gravamen. Por consiguiente, el concepto de «Estado miembro de actividad», tal y como se emplea en la presente sentencia, sólo puede entenderse como el Estado miembro competente para gravar la totalidad o una parte de los rendimientos de la actividad de un contribuyente, con independencia del lugar donde se ejerza concretamente la actividad que genera tales rendimientos.

46 Para responder a la primera parte de esta segunda cuestión, relativa al modo de repartir entre varios Estados miembros de actividad la carga que representa la toma en consideración de la situación personal y familiar del contribuyente, es preciso remitirse a la jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia en materia de reparto de la competencia tributaria entre los Estados miembros (véase, en particular, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 93 y jurisprudencia citada).

47 De ello resulta, en particular, que, al no existir medidas de unificación o de armonización en el Derecho de la Unión, la libertad de los Estados miembros de repartirse entre ellos el ejercicio de sus competencias tributarias, principalmente a fin de evitar la acumulación de ventajas fiscales, debe conciliarse con la necesidad de garantizar a los contribuyentes de los Estados miembros en cuestión que, al final, se habrá tenido debidamente en cuenta su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados hayan repartido entre ellos tal obligación. En efecto, de no darse tal conciliación, existiría el riesgo de que el libre reparto de la competencia tributaria entre Estados miembros creara una desigualdad de trato entre los contribuyentes afectados que, al no nacer de las disparidades existentes entre las legislaciones fiscales nacionales, resultaría incompatible con la libertad de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartados 70 y 77).

48 En el caso de que un trabajador por cuenta propia perciba sus ingresos imponibles en el territorio de varios Estados miembros distintos de su Estado de residencia, tal conciliación sólo puede alcanzarse si se le permite invocar su derecho a deducir los «rendimientos negativos» en cada uno de los Estados miembros de actividad que concedan este tipo de ventaja fiscal, y ello en proporción a la parte de sus ingresos percibidos en el territorio de cada Estado miembro, recayendo en el trabajador por cuenta propia la carga de proporcionar a las administraciones nacionales competentes toda la información sobre sus ingresos mundiales que les permita determinar esta proporción.

49 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que la prohibición derivada de la respuesta a la primera cuestión se aplica a todo Estado miembro de actividad en cuyo territorio perciba el trabajador por cuenta propia ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente, en proporción a la parte de estos ingresos percibida en el territorio de cada uno de los Estados miembros de actividad. A este respecto, es un «Estado miembro de actividad» todo Estado miembro que sea competente para gravar los rendimientos de la actividad de un no residente percibidos en su territorio, con independencia del lugar donde se ejerza concretamente esta actividad.

### *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

50 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el hecho de que el contribuyente no residente de que se trate perciba una parte de sus ingresos imponibles, no en el territorio de un Estado miembro, sino en el de un Estado tercero, afecta a la respuesta que se ha dado a la segunda cuestión.

51 A este respecto, procede recordar que la interpretación que ha de darse a las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento, habida cuenta de la obligación que establecen de no tratar de manera discriminatoria a los trabajadores por cuenta propia que ejercen una actividad profesional en un Estado miembro distinto de su Estado de residencia, se impone a todo Estado miembro. Así sucede también en una situación como la controvertida en el litigio principal, en lo que concierne al Estado miembro en cuyo territorio el trabajador por cuenta propia residente en otro Estado miembro ha ejercido parte de su actividad, al tiempo que ejercía el resto de su actividad en el territorio de un tercer Estado, aunque este último no sea un Estado miembro, sino un Estado tercero (véase, por analogía, la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 35).

52 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que el hecho de que el contribuyente no residente de que se trate perciba una parte de sus ingresos imponibles, no en el territorio de un Estado miembro, sino en el de un Estado tercero, no afecta a la respuesta que se ha dado a la segunda cuestión.

*Sobre la cuarta cuestión prejudicial*

53 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la respuesta dada a las cuestiones anteriores varía cuando la legislación nacional del Estado miembro de residencia del trabajador por cuenta propia permite que este último deduzca, en concepto del impuesto devengado en este mismo Estado miembro, los intereses hipotecarios correspondientes a su vivienda en propiedad y compense las pérdidas fiscales por este concepto con los ingresos de varios ejercicios fiscales futuros.

54 Se desprende de los autos del asunto ante el Tribunal de Justicia, confirmados en este aspecto por las observaciones orales formuladas por X durante la vista, que este último no percibió ingresos en España ni en 2007 ni en los ejercicios siguientes. Así pues, a falta de ingresos imponibles en su Estado miembro de residencia en esos años, X no pudo, en cualquier caso, invocar ante las autoridades fiscales españolas el derecho a deducción para que se tomara en consideración su situación personal y familiar.

55 Por consiguiente, la cuarta cuestión es hipotética y, por ende, inadmisible (véase la sentencia de 29 de enero de 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, apartado 24).

**Costas**

56 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) **El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro cuya legislación tributaria permite la deducción de «rendimientos negativos» correspondientes a una vivienda deniegue esta deducción a un trabajador por cuenta propia no residente cuando éste percibe en el territorio de este Estado miembro el 60 % de sus ingresos totales y no percibe en el territorio del Estado miembro donde se encuentra su vivienda ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente.**

2) **La prohibición derivada de la respuesta a la primera cuestión se aplica a todo Estado miembro de actividad en cuyo territorio perciba el trabajador por cuenta propia ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente, en proporción a la parte de estos ingresos percibida en el territorio de cada uno de los Estados miembros de actividad. A este respecto, es un «Estado miembro de actividad» todo Estado miembro que sea competente para gravar los rendimientos de la actividad de un no residente percibidos en su territorio, con independencia del lugar donde se ejerza concretamente esta actividad.**

3) **El hecho de que el contribuyente no residente de que se trate perciba parte de sus ingresos imponibles, no en el territorio de un Estado miembro, sino en el de un Estado tercero, no afecta a la respuesta que se ha dado a la segunda cuestión.**

Firmas